



TITLE:

勤勞所得に對する課税

AUTHOR(S):

神戸, 正雄

CITATION:

神戸, 正雄. 勤勞所得に對する課税. 經濟論叢 1928, 27(5): 644-662

ISSUE DATE:

1928-11-01

URL:

<https://doi.org/10.14989/129690>

RIGHT:

京都市帝國大學經濟學會 經濟論叢

第 五 號 第 二 十 七 卷

昭和三年十一月一日發行

論 叢

混合勘定に關する一考察 法學博士 上野 道輔

勤勞所得に對する課税 法學博士 神戶 正雄

貞享以後長崎の支那貿易に就いて 文學博士 矢野 仁一

租税負擔及び經費の國際比較 經濟學博士 沙見 三郎

說 苑

重農學派の人口論 法學士 山口 正太郎

明治初年に於ける大阪通商會社 經濟學士 菅野 和太郎

雜 錄

伊太利に於ける貯蓄銀行制度改正に就いて 經濟學士 松岡 孝兒

佐田介石の舶來品排斥の思想と運動 經濟學博士 本庄 榮治郎

勤勞所得に對する課税

神戸 正雄

緒言(本論の目的)

第一段 勤勞所得につき課税上考慮すべき事項 (一) 勤勞所得の量額に關する事項 (A) 加算すべきもの (イ) 貨物給料 (ロ) 自給的勤勞 (B)

控除すべきもの (二) 勤勞所得の品質に關する事項 (A) 肉體勤勞所得と精神勤勞所得 (B) 繼續的勤勞所得と非繼續的勤勞所得 (C) 主たる勤勞所得と副たる勤勞所得 (D) 夫の勤勞所得と妻の勤勞所得の科目に關する事項

第二段 勤勞所得に關する事項の課税上考慮の方法 (一) 貨物給料 (二) 自給的勤勞 (三) 費用控除 (四) 肉體勤勞所得 (五) 非繼續的勤勞所得

(六) 副たる勤勞所得 (七) 妻の勤勞所得 (八) 勤勞所得科目

結論(全文の要旨)

緒言

勤勞所得者と資産所得者と比較して、同一所得額としても前者は後者に比し給付能力の一層小さいといふこと、そして營業所得者は大體兩者の中間位にありといふことは夙に人の注意を引く所であり、¹⁾我現行税にありても、大體に於て之を認め、一方、直接税體系中にも所得税と諸の收

1) 拙著、租税研究、三卷、76. 以下。

益税との組合せによりて之を斟酌し、他方、所得税の内部に於ても、特に勤勞者の爲めに一割又は二割省恕の規定を設けて或度まで之を考慮して居る。併し仔細に考察すると、其等は未だ十分の斟酌乃至考慮の行はれたものといふことが出來ず、特に營業者の如き、右の趣旨よりすれば中等位の待遇を受け、而かも其々の多様な能力狀態に應じて課税さるべきに拘らず、單純一率に、むしろ資産所得者なみの取扱を受けて居るのは洵に不満足とすべきであるが、其は暫らく措き、勤勞者のみについて見ても、齊しく勤勞者中にも能力に差等のあるといふ事までは注意を拂つて居らぬやうであり、是れ亦重大なる缺點として、今後機會あらば補正しなければならぬものに屬する。我所得税は以前に比しては段々と改良されつゝあるけれども、まだ完成の域には達せず、益々改良しなければならぬものである。それで私は茲に特に此勤勞所得に對する課税上考慮すべきものを指摘して、之が課税方法をも示さうと思ふ。蓋し此の如きは我所得税を完成する爲めには無意義ではあるまい。

第一段 勤勞所得に就き課税上考慮すべき事項

勤勞所得の課税上に考慮すべき事項は、其分量的事項と品質的事項とをとして其科目に關する事項とに分けて見ることを得る。

(一) 勤勞所得の量額に關する事項

(A) 加算すべきもの

(い) 實物給料——通例、勤勞者の所得としては其給料等の金銭上に現はれたもののみを見て課税する。處が給料が實際には貨幣又は金銭のみにては給せられず、多少實物にて給せらるゝ。一部金銭、他部實物にて支給せらるゝことがあり、場合によると全部が實物にて給せらるゝこともある。例之、官公吏にても民間の使用人勞働者にても金銭上の給料の外に、住居(官公社宅、寄宿舎など)、服裝(官公服、仕事服、通常服)、食事(全部又は一部)の給與の存することが少くない。其他に時々又は一定毎に贈品も行はるる。此等のものを出來るだけ精密に合計して見なくては、單に金銭上の給與のみにては眞に勤勞者の能力の大小を知ることが出來ない(註二)。此等は極めて普通に現はるる形だが、其のみでなく、其他色々の形を取つて實物給與が行はるる。或は雇主が勤勞者の必要とする物を實價よりも安く給與することによりて行はるる。此場合には其實價との差額だけの實物給與ありとしなければならない(註三)。或は金銭上の給料の外に、株券を無料にて交付することによりて給與することもある。之も見逃してはならない(註三)。鐵道従業員などになると、本人及家族に無料乗車券が交付さるる。此等も相當に計算しなくてはならない(註四)。それから場合によりては本人又は其子弟の無料教育、無料醫藥とかいふ形を取ることがあ

り、之も計算しなければならぬ(註五)。其他、時々見せ物を見せたり、時々祝儀心附を與へたり、雇主の財産(例之、自動車、自轉車、馬など)の臨時私用許與などいふこともあり、本來いへば凡べて其をも計算すべきだが、此等のあまり些細なものは課税上には見逃しても良い(註六)。其他特別の事由あるに於て多少の例外は置いて良いが(註七)、併し然らざる限りは出来るだけ精密に金錢以外の給料を計算しなくてはならない。

(註二) リンダールは、自由住居、食事、服裝、旅行等(往々にして貨幣給料の外に)が箇人に入るときには、原則上、此等は課税すべき所得とされなくてはならぬ。但し特に其箇人の職業的行爲(役目)から生ずる此種消費は除かるべく、又此は箇人に可能とする直接支出の節約となるよりも高くに見積つてはならないといひ、フィスチンクも、自由住居及食事、其他各種の實物への權利、無料小供教育の權利、無料見せ物の權利等は所得に屬すといひ、クラインウエヒターは、幾多の場合に、實物の住居が官吏及民間使用人の給料の一部を構成する。或人の小供が或設備にて教養育せらるゝとき、家族の病氣の場合に病人が醫師より無償にて診察され、無償にて看護せらるゝときは、此が其經濟に入り相當の貨幣價值を代表する無形財であると爲し、ペラフェルデスは、次のやうな二人の經濟上の地位、隨ふて其給付能力に大なる差異あることは疑なきことだ。即ち一人ともに貨幣所得五千馬克を受くるも、一人は唯だ其だけを受くるのに、他の人は例之、高貴の人の秘書であつて、貨幣所得の外に、全く無償にて食事、住居、服裝、醫藥、旅行等を供せられ、隨ふて其受くる貨幣所得の全部又は殆んど全部を財産成形に充て得る人である。經濟上の地位に於ける此差異を課税上、考慮しないといふことは不可能であるといひ、ピグーも、收税官は或使用人、例之、無料家賃の家屋を利用して居る銀行支配人が實物にて受くる實質的所得の或部分を見逃すといふて居る。尙拙文參照。

米國法にては、人的勤務に對する賠償は如何なる形にて拂はれても、所得とさるる。勤務が貨幣以外の物にて拂はるる處に

- 2) Lindahl, Die Gerechtigkeit der Besteuerung. S. 224. Fuisting, Grundzüge der Steuerlehre. S. 112. Kleinwächter, Fw. S. 182. Bela Földes, Fw. 2. Aufl. S. 369. Pigou, A study in public finance. p. 98. 租稅研究六卷 88. 89, 92, 93, 99.

は、其物の公平なる市價が所得となる。それから人が晝間一定時間働き而かも食事及宿所が供せらるゝときは、此食事及家賃は附加賠償として所得とさるる（夜業に従事するものにては然らず）。賠償として與へらるゝ株券も亦同じとする。獨逸一九二五年法でも自由住居は特に、租税義務者に全部又は一部無償にて委かされたる住居の利用が賃貸所得と同一に扱はるゝことによりて課せらるゝし、其他のものも、或度まで課せらるゝことは、勞働給料所得として、公私從業者の俸給、給料、賃金、利益配當、増給又は其他の名義にて與へらるゝもの、及貨幣價值ある利益、及賠償等に課するといふによりて推測せらるる。英國法にても、箇人による、或役目又は利益の業務の報償の一部となる所の、或財産よりの所得も努力所得とせらるる。³⁾

(註二) 米國法にては、財産が雇主から雇人へ、公平なる市價よりも安い値にて賣らるゝときには、雇人は其財産の爲めに拂ふた額と其公平なる市價との差額を、總所得中に含めなくてはならぬといふことだ。⁴⁾

(註三) 前註一、米國法參照。尙拙文參照。

(註四) 勿論、本人が職務上に使ふだけは除外しなゝてはならぬ。

(註五) 前註一、フェイスチング、クラインウエヒター、ペラフェルデス參照。

(註六) 前註一、フェイスチング參照。尙ほ米國では、雇人が其主人の財産、馬、車などを許を得て使ふが、其勤務に對する報償の一部として當然の權利として得らるゝものでないときには、此の如き使用は贈與の性質を有ち、雇人に於ける課税すべき所得とはされなないといふことであり、英國にては之と異り、役目の爲めに受くる所の任意の贈物も、其の受くる所の利益の中に含められる。但し其が單なる祝儀又は謝禮なるときには課税されなないといふ。前後兩者の差別は顯るデリケートである。⁵⁾

(註七) 例之、米國法にて寺院の牧師が其報酬の一として供せらるゝ住居及其附屬物の賃貸料の如きを所得から除くが如し。⁶⁾

(ろ) 自給的勤務——詳しくいふと或人自ら又は其家族員が、彼自ら又は家族の爲めに働く所の

3) Holmes, Federal income tax. 6 ed. p. 527. 528. Strutz, Handbuch des Reichssteuerrechts. 3 Aufl. S. 341. 345. Konstanz, A treatise on the law of income tax. 3 ed. p. 16.

4) Holmes. l. c. p. 520.

5) 租税研究六卷 90.

勤務の如きも本來は一の所得として加算して然るべきである。例之、妻の家政上の勤務の如きは之なき場合、即ち無妻獨身者とか妻が稼ぎ者で家政の取り難き場合とかと比しては一の給付能力に加ふる所ありとしなければならぬ(註八)。妻及其他の家族員が其家族に屬する生産に従事して得たる其産物を自ら消費したとしても、其に與かりたる勤務は矢張り一の所得だといふ事が、此勤務の伴はぬ場合と比しては當然だといふべきである(註九)。或は仕立屋が自己及家族の着物を作り、醫師が家族の病氣を治療し、辯護士が家族の事件を處理するが如きも同様である(註一〇)。併し實際には此等のものが普通の觀念にて未だ所得とは見られぬのみならず、第三のものは全體上些細なものだといふこともあり、第一、第二に至りては其妻又は其他の家族員の勤務には自ら之等の者の扶養の費用のかゝるといふこともあつて、普通此等のものを考量の外に置く所である(註一)。けれども第二の場合は農工業等に於ける所得を計算するときに、自ら家族員の勞賃に當るものが生産費として控除せられず、家事上の費用も初めより控除されぬことによりて、自ら大體は計算の中に入つて居る。此種のもので逃れて居るとすれば其は些細なものに過ぎない。第一の場合にては有妻者と獨身者との間では妻の勤務を考慮しなくても左までの不公平ともならぬが、家政的の妻と、出稼的の妻とを比較すると此事情を考慮せぬと可なり著しい不公平を生ずる。此は併し後にいふやうに出稼的妻の所得につき宥恕を行ふ事によりて考慮するのが、妻の家政上の勤

- 6) 同上、95-96. Holmes, l. c. p. 527. Konstam, l. c. p. 252. 租税研究六卷 95, 96.
7) Holmes, l. c. p. 504. Jensen, P. f. p. 350.

勞を評價して加算するよりも、技術上、一層簡單である。

(註八) クラインウエヒターは、妻が其小供の世話爲し、夫及小供の病氣を看護するときに、夫が其妻の仕事を手傳ひ、小供を自ら教育するときに(夫が家政上の仕事に當る場合は全體上、大したものではなく、随つて此丈は見逃し得るであらうが)、此等の勤務は所得を表はす。何ぞとなれば當該人が此勤務を他の人から報償を拂つて受けることを得又は他人を雇はなくてはならぬからといふ。尙拙文參照。

(註九) ジュンセンは、家族が自らの如を世話し又は乳牛を世話して、其産物又は乳を費消したとすれば、同一の勞力が賃金の交換によりて爲されたと同じだけの所得を受くるといふ。

(註一〇) リンダールは、工業者手工業者商人等が其自身の家計に於て、彼れ自ら生産し又は販賣する物(例之、靴、衣服、食料など)を消費するときは、實物所得の此種のものも課税せなくてはならぬことは明かだといふ。尙拙文參照。

(註一一) シヤンツは、人が自分に對して行ひ又は家族員の間に行ふ勤務は何人も所得と計算しないといひ、リンダールも、自己の家内經濟の收益は、多くの家族家計に共通であり、隨つて或經濟の給付能力を他のものよりも高めることゝならないやうな實物所得を高めることに關する。勿論、其日々々の需要を主として支拂はれたる勞働に指定されたる(金を拂つて勤務を得るの意)獨身者と、其妻及娘の家計上の勞働にて資き所得源を備ふる家長との間に大なる差異がある。併し此給付能力を高める元素は他の反對元素、即ち家族員の扶養義務を伴ふといふ。其他、フィスチングは、夫婦の家庭勤務は單に支出の節約であつて、所得ではないと爲し、更に營業者の自己消費からしては、此が偶然のことであり、單に支出を節するに止まり、收益又は所得は成立しないといふ。

(B) 控除すべきもの——勤勞所得の爲めの收得費用は本來、其からして控除すべきものでなければならぬ。然るに我國の所得税の如きにありては、勤勞所得に對し一割又は二割控除の特典はあ

8) Kleinwächter, a. a. O. S. 183. 租税研究六卷 96-98.

9) Jensen, l. c. p. 349.

10) Lindahl, a. a. O. S. 223. 租税研究六卷 86-87. 98.

11) Schanz, Kritik gegen Kleinwächter. (Finanz Archiv. 13 Jg. I.) S. 436.

Lindahl, a. a. O. S. 223. Fuisting, a. a. O. S. 113, 114-115.

るが、其は勤勞所得は資産所得よりも能力の乏しきものといふ原則上の差等を認めた結果とすべく、之を別として見るときに、資産所得の一大部と營業所得とには相當經費を引去るに拘らず、勤勞所得の大部分である所の、恰かも前記一割又は二割控除の行はるる所得（即ち賞與、俸給、給料、歳費、年金、恩給、退隱料、及此等と同性質の給與）には經費を引かぬことにして居る。

此の如きは普通のことだといふ人もあるが（註一三）。實際さうではなく、英米獨ともに或度の費用を引くことにして居る（註一三）。又之を引かぬといふ事は資産所得營業所得と比較して不都合千萬の事である。勿論此にて家事上の費用は引かぬとして良いが、其地位及職務に伴ふ特別な費用だけは相當に控除するのが至當である（註一四）。尤も之を何の程度まで計算するかについての決定の六つかしいといふ事はある（註一五）。けれども相當の度に於て之を控除するのは至當であり、又實に勤勞所得者の大體に於て不利なる地位から考へて必要の事である。即ち職務及地位の爲めの服裝費（註一六）、職務の爲めの普通避くべからずと認めらるる旅費車代宿代（註一七）、職務の爲めに必要な材料、道具、圖書費の如き（註一八）は一定の範圍にて控除するとしなければならぬ。或は勤勞所得につき生活費、家事費までも矢張り必要な費用だとして控除せよとの説もあるが（註一九）、其處まで宥恕すると今度は資産者營業者の所得などと共通の所得計算標準を破ることゝなるのであるから、其は、しないが良からう（註二〇）。

(註二) ハンターは、俸給及賃金の場合には通例、全收額が所得と考へらるゝといふ。¹²⁾

(註三) 英國法にても、旅費、並に全く且つ必然に職務を果す爲めに招かるゝ費用が宥恕せらるる。但し其職務の場處から離れた處に住居する人の旅費には控除が許されない。米國法にても、商業又は事務の爲めの旅費(食料宿代を含む)に控除が許されて居る。¹³⁾

獨逸法(一九二五年法)はもつと多くの控除が許されて居る。¹⁾先以て、公吏の公金庫から併せらるゝ費用、賠償、日當及旅費、並に明文により勤務費の支出の爲めに定められたる俸給、給料が勞働給料として扱はれないのみでなく、私使用人に對し、明なる契約によりて勤務費の支出の爲めに拂はるゝ費用、賠償(尤も此は指定されたる勤務費の高きにてのみ與へられ又は事實上の費用を明かに超へないときには)も、同じく勞働給料として扱はれず。²⁾住處と仕事場との間の必要なる車代は明かに控除さるべき收得費とする。³⁾勞働者の勞働材料に關する費用(道具及職業服)も同じく控除さるべき收得費とさるる。

(4) 醫師、辯護士、大學教師、技師、著述家等の職業進行の爲めに必要な専門的の書物及雜誌、専門學會への會費、單に又は主として職業に役立つ仕事室及應接室等の費用も其所得の收得費に屬する。併し醫師等としての經濟的存在を建設することの準備の費用は控除すべき收得費として許されない。此制限に於て此の如き費用の控除は公の役人にも許さるべきものである。役人にありても、住處に於ける仕事室だけの家賃部、食事上の多費、役人が住處を移す義務を負ふに拘らず彼に賠償されざる移轉費の控除が認めらるる。併し新しき地位に就く爲めの移轉費は認められない。勞働能力の維持の爲めの保養費及保養旅行費に原則上、控除し得べき收得費の性質が否定さるゝかは明かでない。併し保養及旅行が主として勞働能力の維持の目的に出て、健康の回復又は増進の目的に出でないことが確定されたときは、原則上之を否定することは出来ない。併し此の證明は困難である。單に職業に役立つ服裝費も收得費に屬する。尤も其は役人等が職務服を着ることによりて、平民服を節することと標準されざる限度に於てである。¹⁴⁾

(註四) ロツツは、人が一般所得税の内部に於て、所得は生産費を控除して課すべしとの根本觀を大小の勞働所得につき合理的に實行せず、此の如きは貧民階級の爲めあまり大なる都合だから補修しなくてはならぬと爲し、ビグーは、或意味では

12) Hunter, P. f. p. 299.

13) Konstam, l. c. p. 251-252. Holmes, l. c. p. 893.

14) Strutz, a. a. O. S. 341. 367. 368. 373.

或人の食物及普通の着物の費用も、所得を擧る爲めの費用の一部である。なぜなれば若も彼が食し且つ着なければ彼は或ものを儲け得なかつたからである。併し租税上の目的の爲めには、所得の導かるゝ仕事又は設備と直接且つ特別の結合に於て招かるゝ費用のみが、費用として計算さるべきことは、到る處に一致されたる所であるといふ。¹⁵⁾

(註一五) ビギーは、果して然りとしても之を決定する上に或困難な點がある。學校長が生徒の両親を招待する費用の何れの部分が此の如き費用として計算さるべきや等々の如し。故に原則は此事項につき完全に明かだが、之が實際の適用は疑なきを得ぬと爲し、モルも、職業上の仕事服、仕事場への車代、醫師の自動車如何に遙か、生産費として計上するかは全く非難なき區別の不可能なる事例だといふ。¹⁶⁾

(註一六) 前出註一三、獨法參照。

(註一七) 前出註一三、英米獨法參照。尙ほ、ロツツは、労働者の仕事場との往復車代を費用として引くべきことを説く¹⁷⁾我國の大都市の俸給者労働者に電車代は引いてやつて然るべきである。其れから或人が甲地に住居を有ち本業又は本務を有つとして可なり離れた乙地へ一定の短き期間出張して勤務所得(給料、手當)を擧げたときに、彼は汽車汽船貸自動車代宿代などの特別費用を其勤務所得を擧ぐる爲めに費して居るのだが、我國の現行法では之を引いてやらない(旅費を除く規定はあるが、此は所謂、旅費として支給されたもので、此場合のを含まぬと解して居るであらう)。勤務者は此處にも資産者營業者に比して不利を被つて居る。

(註一八) 前註一三、獨法參照。我國でも勤務者(大學教授などに對し、相當の度に於て圖書費を控除してやりたいものだ。

(註一九) ロツツは、此點に於て極端なる又は通説と反對な態度を採るとして有名である。彼は労働者の生産費は、労働者及其家族の生活維持費、労働不能の場合の準備金、生涯の關係を有つた役人に關しない限り失業の場合の準備金である。――労働所得は其基礎たる人格が其生活需要を充たし得たときにのみ生産され得るものだといふ。¹⁸⁾

(註二〇) モルは、所得の確定に於て労働者の生活維持費の控除は、租税について非常に憂慮すべき理論上及實際上の結果を有たなくてはならぬといひ、シャヤンツは、此費用を所得確定の爲めの生産費と扱ふのは不當である。此は人的消費の方向に

15) Lotz, Fw. S. 448. Pigou, l. c. p. 100.

16) Pigou, l. c. p. 100-101. B. Moll, Probleme der Fw. S. 141.

17) Lotz, a. a. O. S. 449.

18) Lotz, a. a. O. S. 449.

於ける所得使用に外ならぬ。又労働者の生活維持費を費用として引けば、労働所得は殆んど消滅することとならう。何となれば主として労働所得から生活する者の多くのものは、労働の生産費(其上にも要求されたる準備金を加へて)を其勤務の額と見積るからであるといふ¹⁹⁾。

(二) 勤勞所得の品質に關する事項

(A) 肉體勤勞所得と精神勤勞所得——從來、勤勞所得は一率に取扱はれて居る。資産所得に對しては差別して居るが、勤勞所得の内部に於て、肉體的のものと精神的のものととの差別をしない。併し精密にいふて、齊しく勤勞所得でも、肉體的のものと精神的のものとで所得を得るについての苦痛程度が同じくない。大體前者の方が後者よりも一層苦痛大なりとして良い。随つて同額の所得としても前者の能力割合に小であり、後者の能力割合に大である。勿論此二者の間が常に此の如きものだとはいへぬ。例外はあり得る。けれども全體上、人は通例、同じものならむしろ精神労働に就くことを擇む。即ち少くとも人の主觀的には精神労働の方を苦しみ少きものとするのである。又精神労働者と肉體労働者との間に差別をすることで、此二者の限界の往々にして不明なることはある。併し此も課税上には形によりて大體の標準を立てて區別するより外ない。

(B) 繼續的關係ある勤勞所得と非繼續的勤勞所得——の間にも能力に差等ありとする。例之、官吏なれば勅奏判任官、公吏にても之に準ずるもの、民吏にても本社員などであれば、先づ大體其

19) B. Moll, a. a. O. S. 140. Schanz, Der privatwirtschaftliche Einkommensbegriff. (Finanz Archiv. 39 Jg. II.) S. 111.

地位と繼續的關係があつて、重大な失態をせぬ以上は、其地位を保つことが出来、一定年限以上つづけば恩給もつくといふので安心があり、他日の準備金を積む必要も少なくて済む。俸給が月又は年で定まつて居るから、一日休んだからといふて其が減せられる譯でもなし、此點にても安心がある。然るに齊しく俸給者でも雇員傭員の如き、其から普通の勞働者の如き、此等にも段々と勞働保險が整頓して來れば前記のものに近き安心が出来て來るが、我邦の現状の如く其がまだ不十分であると、前者のやうに安心といふことは出来ぬ。何時罷められるかも知れず、又何時止めなくてはならぬことになるかも知れぬといふ心配があり、又此時に備へる準備金を前者よりも割合に多く持たなくてはならぬといふことがある。給料が日割(又は月割か)だからして年中此が得らるゝのでなく、病氣其他自分の故障で休み、雨天其他外界の障礙の爲めに休めば喰込みとなり、其時の準備もしなければならぬといふ事がある。彼等の給料の實額の計算上には日給の三百六十五倍といふやうなことでなく、前年の實績に依るときは勿論事實上の數により、豫算によるとしても相當の斟酌が行はるゝではあらうが、此點を別として、前後、二の異つた給料取の間に、不安といふ精神上的の苦痛と、離職の場合の爲めの準備金を多くするの必要と、休み日の喰込みの爲めの準備をする必要と三點から見ても、能力に差等ありとして然るべきである(註三)。それから此にいふ區別は大體、前項にいふ肉體勞働と精神勞働との區別と一致するやうだが、さうとは限らぬ。

前記、雇員の中には精神勞働者もあり、本社員の中に肉體勞働者もあらう。其他、獨立職業者にありては、肉體勞働者といふべき手内職者、精神勞働者といふべき醫師、辯護士（醫師辯護士は勞働者と見ず、營業者なみに扱ふ方が良いかも知れない）美術家、著述家などがあるが、此等も凡べて非繼續的勤勞者として、前記の普通の勞働者に準すべきものである。彼等の報酬は普通日割勘定でもなく、ピースワークで、而かも一定の依頼者とのみ交渉せず、其關係に變動の多いものだから、俸給者のやうに収入が確定し繼續せず、全く中絶することもあり、恩給などの保障もなければ、社會保險の恩恵にも浴しない。不安もあれば、いざといふ場合の準備蓄積の最大なるべきものである。彼等は何としても能力割合に乏しきものとして繼續勤勞者に比して寛大に扱はれなくてはならない（註二二）。

（註二一） チスカは、各箇の所得種類の間に區別が行はるべく、特に所得が確實に流入するほど一層鋭く課税すべきものである。何となれば所得が變動적であればあるほど、未來の爲めに貯蓄をする必要が大いからといふ。^{0.30)}

（註二二） チスカは、勤勞所得中にも區別をして良い。原則上、自由職業の所得（辯護士、醫師、美術家は、恩給の權利をもつ役人、又は保險義務ある使用人勞働者の所得よりは低い率を適用されなくてはならぬといふ。^{0.21)}

（C）主たる勤勞所得と副たる勤勞所得——どの間にも給付能力に差等がある。精密に考へると之につき種々の事がいひ得るが、大體二の場合を別けて見る事が出来る。勿論、此に副たる勤勞所得といふときに、其は別に第一次の主たる勤勞所得があつて、第二、第三の其れといふことで

20) Tyska, Fw. 2 Aufl. S. 129.

21) Tyska, ebenda. S. 130.

あり、其第一次のものと、第二第三のものとの間の能力の差等を見るのである。其處で其の副たる勤勞所得が、其人の主たる所得（其は財産所得のみであつても良い。又主たる勤勞所得のみであつても良い。或は此二のものゝ合計でも良い）が一定の稍々良好なる生活を營むに足るだけの所得額（例之、我國の現在で三千圓位としたら何うかと思ふ）よりも大いときに生じたのであれば、其は比較的餘裕ある人が、其餘裕を一層大ならしめやうとして第二第三の勤勞に就いて所得を擧げて居るのだから、其能力は普通の勤勞所得なみのものとして良く、之を憐れむべきものとして宥恕するには及ばぬ。或はもつと精密にいふと、此場合の副たる勤勞所得は、主たる勤勞所得よりも一層能力大なりともいへる。併し主たる所得が夫の一定金額以下といふほどの小額であつて、其を補充する爲めに副たる勤勞所得をも擧げて居るとすれば、之を爲さざるを得ざる氣の毒な事情にあるものとし、其からして税を出すのを彼が苦しく感ずると見て良い。即ち此場合の副たる勤勞所得の能力は主たる勤勞所得に比し弱きものとしなければならぬ。特に此場合、主たる所得と此副たる勤勞所得とを合せても尙ほ夫の一定額にも満たぬといふときには、一層氣の毒の場合とすべく、之と比しては其副たる勤勞所得を擧げたる爲めに一定金額以上になりたる場合の如きは、氣の毒の事情の中にも、多少慰めることを得る事情のある場合として良い。精密にいふては多様の場合を考へ得ることにもなるが、せめては主たる所得の一定大以上と以下とでも差

等をつけたいものである。

(D) 夫の勤勞所得と妻の勤勞所得——この間にも能力の差等を認めしめる。我國では夫妻共稼するとすれば其所得を集計して税率を適用し且つ免稅點を決する。彼等が内縁關係で別の家族人の單なる同居だといふと別々に所得を計算され、自ら免稅點以下となる機會も多く、税率も低き方が適用される。茲に不公平ともなり、内縁を助長し家庭關係を不良とすることにもなるが、其點を暫らく措き、能力の吟味からいふても、夫婦共稼する場合に、妻の勤勞所得を夫の勤勞所得と對等の能力あるものと見て單純に集計するのは不當である。妻の其は夫の其よりも多少能力の弱きものと見て宥恕を行ひたる上にて集計しなくてはならない。夫婦共稼するといふのは、多くの場合(例外はあらうが)、斯くしなくてはならなかつたといふ經濟上不利なる境遇を推定し得られるのみならず、其點は措くとしても、妻が働けば、然らざれば彼女が家庭勤務に就きたるものが頗る多く妨げられることになる。自然、女中を雇入れ、使の者を雇ひ、又は其他の方法を講じなくてはならず、或多費を伴ふとしなければならぬ。即ち妻の勤勞所得には、夫の勤勞所得にては要しない或費用を伴ふといふことになる。だから、妻の勤勞所得の能力は夫の其よりも幾らか小さいものとして宥恕の方法を講じなくてはならない(註二三)。併し之には反對論はある。即ち實は經濟上困つて居りながら社會上の地位の爲めに妻の稼ぎ得ぬ人が此宥恕によりて相對的に不利にな

るといふのである(註二四)。併し此の如き虚榮者を顧慮するには及ばないのみならず、上にいふ通り、其稼者随つて妻の勤勞所得に特別の多費を伴ふ以上、之を税法上斟酌せぬといふのは不當である。今一つ之を斟酌することとして、妻の多費を定める標準が見出し悪いといふ批難がある(註二五)。けれども其は獨逸の舊法のやうに之を生産費として斟酌すれば斯かる非難も受けるが、後にいふやうな他の方法を採れば之を免れることが出来やう。

(註二三) 獨逸の一九二〇年の所得税法にては、妻の管知行爲より生ずる家計に於ける多費を生産費として控除することゝしたが、一九二五年法にては之を止めた。代るべきものとしては夫、婦の勤勞所得を別々に課税することゝしたること、妻の爲め勞賃の百分一を宥恕することゝしたることなどがある譯である²²⁾。

(註二四) ナスカは、社會的地位の爲めに妻が働きたくも働けざる、今日全く困つて居る連中が此規定によつて明かに不利となるといふ²³⁾。

(註二五) ナスカは、之を評して、此規定は可伸的であつて、明確を缺く。如何なる標準によつて此多費が計算さるべきやといふて居る²⁴⁾。

(三) 勤勞所得の科目に關する事項——今日我國の法律では、一割又は二割の勤勞所得の爲めの宥恕を行ふものとしては、俸給、給料、歳費、年金、恩給、退隱料、賞與、及此等の性質を有つものに限つて居るが、そして前各號以外の所得として右の宥恕を行はぬものゝ中に、常に資産所得、營業所得のみでなく、單純なる勤勞所得(著しいのは著述家の原稿料)を入れて居るが、此は折角

- 22) Tyszká, a. a. O. S. 201. Eheberg, Fw. 18 & 19 Aufl. S. 309. Strutz, a. a. O. S. 374. 428.
23) Tyszká, a. a. O. S. 202.
24) Tyszká, a. a. O. S. 202.

の宥恕を或勤勞者のみに惜しむもので、不公平至極である。故に苟くも人的所得者勤勞所得者と認むべきものなる以上は、其にも夫の宥恕を及ぼすのが至當である。但し之を醫師辯護士にも及ぼすかは別問で、此等は大體營業者なみに扱ふ方が至當かも知れない。併し著述家、美術家の如きには是非とも之を及ぼし、尙其上にも前にいふたやうに收得費をも控除してやりたい。

第二段 勤勞所得に關する事項の課税上考慮の方法

以上、勤勞所得につき能力上、隨つて課税上考慮すべき事項を擧げたが、是より之が考慮の方法を一通り述べて見る。

(一) 實物給料——については、俸給等に關し、金錢以外の給付に依るものをも含む旨を規定したら良い。

(二) 自給的勤務——は精密にいへば考慮したいけれども、技術上も面倒であるし、大體に於て些細なものとして見逃しても良からう(註二六)。

(註二六) ベラフェルデスは、辯護士が法律相談及法律事件に於て其家族を處理するのを其所得中に計算することは、殆んど實行すべからざることだと爲し、クラインウエヒターは、奧國法にて所得の定義として、自己の經濟及自己の營業の產物であつて家計にて消費するものゝ價值並に其他すべて租稅義務者に歸する實物收入をも含めて居るに拘らず、此國の租稅官廳が實際に於て非常識なる結果を避くる爲めに「醫師が自家の家族の病人を癒すが如き場合」を、所得稅義務あるものと扱は

ないのは正當だといふて居る。²⁵⁾

(三)費用控除——については、一々の所得收得の爲めの特別且つ直接の費用を引くことゝしたいが、其が或は面倒であらうから、むしろ多少不満足ながらも、千遍一率に、之が爲めに一割控除でも行ふこととしては何うか。勤勞者としては之を行ふて貰ふのは、其の行はれざるに比して有難い。

(四)肉體勤勞所得——については、精神勤勞所得に比し精密に差等を附けることは六つかしいが、併し例之、精神勤勞者を本位として、肉體勤勞者に一割程度の控除を許すとしたら、簡單に斟酌が行はれ得る。

(五)非繼續的關係勤勞所得——は繼續的關係勤勞所得に比し、此も一割度の控除によりて斟酌する外ない。

(六)副たる勤勞所得——は、全き所得が或一定額(例之、三千圓)以下のときは、其副勤勞所得につき一割控除を行ひ、全き所得が一定額以上のときは、他の所得と併せて其の一定額に達するまでの副所得についてのみ一割控除を行ふては何うか。

(七)妻の勤勞所得——につきては(或は精密にいふと夫婦共稼者の場合の夫婦の何れか一方の所得とする方が良好であらう)、夫の其を本位として二割位の控除を行ふては何うか(註二七)。

(註二七) 前註二三參照。私は別の處で別の方法を擧げた。今茲にいふのは其とは異なる。²⁶⁾

25) Bela Földes, a. a. O. S. 369. Kleinwächter, a. a. O. S. 185.

26) 經濟論叢第二十五卷五號、38. 39. 41.

(八)勤勞所得科目——については、現行所得税法第十五條一項中に、前條第一項第三號及第五號の所得とあるのを、前條第一項第三號及第五號の所得、並に第六號所得中、單なる勤勞所得と認むべきもの(勅令にて例示しても良い)と改めたら良くはないか。

以上、決して課税上考慮すべきものが精密に考慮されたとはいへぬであらう(註二八)。併し課税技術上は其れ位の處で辛棒するの外なく、之を考慮するのは、考慮せざるにもまして選ぶべきものとする。

(註二八) ベラフェルデスは、實物給付の考慮につき、此種のものには顯微鏡的精密には行はれ得ぬであらうといふが、其は其他のものについても同様のことがいへる。

結 論

以上要之、最近の税法は勤勞所得につき種々の考慮を拂ひ、其能力に適切なものたらうとして居るが、尙不十分の點が少くない。私は凡そ之につき考へらるべき重なるものを列舉し、且つ之が考慮の方法をも示した。其方法は併し決して精密なる斟酌の行はれたものでなく、洵に不満足のものではあるが、併し其でも之なきには勝るとしななければならない。此等の事項は尙將來とも一層の工夫研究を遂げて、完成を計りたいものと思ふ。